



... pela apropriação indébita fiscal?



OPINIÃO

A criminalização do apropriação indébita tributária tem

suscitado intensos debates a partir das decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do HC 399.109, e pelo Supremo Tribunal Federal, ao analisar os autos do RHC 163.334, nas quais se consolidou a tese de que “[o] contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do artigo 2º, II, da Lei 8.137/1990”.

Sobre o questionamento acerca do acerto (ou não) das referidas decisões, dedicamos a coluna da semana passada para indicar alguns pontos que, a nosso ver, revelam a fragilidade do posicionamento adotado pelos tribunais superiores.

Entretanto, ainda que superado esse debate, a real extensão dos efeitos da decisão e como será a aplicação deste entendimento configuram pontos sensíveis que não foram analisados, mas que certamente merecem perquirições, pois a configuração do crime de apropriação indébita tributária depende, por vezes, de tomadas de posição que distam de serem pacíficas, seja no âmbito doutrinário ou jurisprudencial.

Eis o que ocorre, por exemplo, em relação à definição sujeito ativo do crime tipificado no artigo 2º, II, da Lei 8.137/1990, ou seja, quem é o agente que pratica o injusto penal e que, portanto, deve se sujeitar à sanção penal?

No Direito Penal, a regra é a responsabilização do indivíduo, restando excepcionais as hipóteses de responsabilidade penal da pessoa jurídica. Contudo, há em nosso direito positivo, no altiplano constitucional, situações em que a pessoa jurídica pode ser responsabilizada penalmente, seja por crimes ambientais (artigo 223, parágrafo 3º[1]) ou por crimes contra ordem econômica e financeira, e contra a economia popular (artigo 173, parágrafo 5º[2]).

Em relação aos últimos, não há uma norma de responsabilização da pessoa jurídica de eficácia plena, tal como ocorreu em relação aos crimes ambientais, mas foi positivada norma de eficácia limitada, que exige seja criada lei que regulamente a responsabilização da pessoa jurídica. A Lei 8.137/90, no entanto, é silente quanto ao tema.



Portanto, assumindo como verdadeira a premissa do julgamento do HC 163.334 e da impossibilidade de penalizar a pessoa jurídica nos crimes tributários, por ausência de previsão legal, cumpre-nos indagar: quem pode ser responsabilizado pelo crime de apropriação indébita tributária?

“Inequivocamente, o sócio” seria a resposta imediata do leitor atento. Resposta que, diga-se, estaria correta. Ocorre que, em que pese a singeleza da assertiva, definir qual sócio pode ser responsabilizado pela conduta de deixar de recolher o ICMS “de forma contumaz e com dolo de apropriação” dista de ser uma tarefa simples, principalmente diante da multiplicidade de questões que envolvem a responsabilização dos sócios no âmbito tributário.

De início, não enxergamos a possibilidade de que o sócio minoritário que comprovadamente se opôs ao não recolhimento de tributos possa configurar como sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária. Isso porque, sendo o delito a realização de um fato típico, antijurídico e culpável[3], é fundamental que o agente infrator possua potencial consciência da ilicitude (elemento intelectual da reprovabilidade) e lhe seja exigível agir de forma diversa (elemento volitivo da reprovabilidade)[4]. Sem isso não é possível constatar a culpabilidade do indivíduo. Sem que seja aferida a culpabilidade, não há delito.

Mas o que dizer em relação ao sócio que, conquanto minoritário, seja manifestamente a favorável à prática do ilícito, ou seja, não apenas tinha o pleno conhecimento de que não haveria o recolhimento do tributo devido como apoiou a apropriação dos valores recebidos?

Dois são os caminhos possíveis de serem adotados. Sob uma primeira perspectiva, poder-se-ia sustentar que se trataria de ato atípico, pois o sócio minoritário não teria condições de realizar o tipo penal descrito no artigo 2º da Lei 8.137/90, qual seja: “Deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”. Não possuindo qualquer poder de ingerência na pessoa jurídica, não teria como recolher ou deixar de recolher o tributo devido por aquela. Ou seja, inexistindo autonomia para a prática do tipo penal, não é possível a sua responsabilização criminal.

Tal raciocínio está em linha com os enunciados prescritivos do CTN, quando tratam da responsabilidade dos sócios por débitos tributários das empresas. Se apenas o sócio com poderes de gerência pode ser responsabilizado pelos créditos tributários, nos termos do artigo 135 do CTN, não caberia responsabilizar o sócio minoritário. Pelos mesmos fundamentos que o próprio STF reconheceu, em excelente voto da ministra Ellen Gracie, a inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei 8.620/93, na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto a seguridade social (RE 562.276).



Outro caminho possível seria sustentar que, ainda que minoritário, a atuação do sócio contribuiu, em alguma medida, com a realização do crime de apropriação indébita tributária. Caso seja demonstrado que a pessoa jurídica era devedora contumaz e que o referido sócio minoritário tinha plena consciência e vontade de realizar a conduta descrita no tipo penal do artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90 (i.e., configurado seu dolo genérico), ele deveria ser tão responsabilizado quanto os sócios com poderes de gerência que validaram a prática do ilícito penal.

O raciocínio, posto que sedutor, não convence. Isso porque, dentro dos requisitos elencados pelo ministro Rogerio Schietti Cruz, por ocasião do julgamento do HC 399.109, é necessário para a configuração do delito que seu autor seja “o agente que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária”, não bastando apenas a declaração do tributo e o dolo de se apropriar do tributo devido. E com exceção da hipótese prevista no artigo 134, VII, do CTN (liquidação de sociedade de pessoas), não há hipóteses legais em que o sócio minoritário configure no polo passivo da obrigação tributária, na condição de responsável. Igualmente o sócio minoritário nunca configurará como contribuinte do fato gerador do ICMS.

Seja como for, a possibilidade, no entanto, parece-nos ser meramente teórica, pois não havendo documentação de deliberação quanto ao pagamento do tributo, dificilmente se conseguiria demonstrar o dolo — ainda que genérico — do sócio minoritário de se apropriar do ICMS não pago pela pessoa jurídica.

Mesmo em relação aos sócios majoritários ou com poderes de gerência, sua responsabilização penal não é um tema singelo. Em ambos os casos analisados pelos tribunais superiores, temos uma situação em que um sócio majoritário pratica o ilícito penal, registrando, apurando e declarando em guia própria ou em livros fiscais o ICMS devido, porém não o recolhendo aos cofres públicos por vontade própria, apropriando-se daqueles valores. Ao praticar tal conduta, o sócio teria praticado um ato ilícito, que justificaria sua posição como responsável tributário nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN, e, portanto, justificando a sua responsabilização penal. Importante lembrar que o mero inadimplemento, sem a ocorrência das hipóteses previstas no referido dispositivo ou de dissolução irregular, não dá ensejo a responsabilidade dos sócios-gerentes, conforme decidido no REsp 1.101.728, julgado sob o rito dos recursos repetitivos [5]

Ocorre que nem sempre será este o cenário. Com a consolidação do entendimento esposado pela Súmula 435 do STJ[6], pelo qual a dissolução irregular bastaria, por si, para a responsabilização de seus sócios com poderes de gerência, haverá casos em que o responsável tributário seria aquele que compunha o quadro societário na época da dissolução irregular, sem que tivesse idêntica condição na época do fato gerador.

Isso levou com que a 1ª e a 2ª Turmas do STJ divergissem sobre o tema, entendendo ora ser possível responsabilizar apenas (i) “o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435), e que, concomitantemente, tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador da obrigação tributária não adimplida”; ora (ii) “o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435),



ainda que não tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador do tributo não adimplido”. A divergência jurisprudencial resultou no acolhimento da proposta de afetação dos recursos especiais ao rito do artigo 1.036 do CPC pela 1ª Seção, afetando os REsp 1.645.333, REsp 1.643.944 e REsp 1.645.281, todos sob a relatoria da ministra Assusete Magalhães, sob o Tema 981, pendente, ainda, de um julgamento.

Portanto, a aplicação do entendimento da criminalização do crime de apropriação indébita tributária impõe que seja respondida a seguinte pergunta: “Qual sócio com poderes de gerência”?

Novamente, não obstante a singeleza da pergunta, a resposta dista de ser simples, cabendo ao intérprete perquirir sobre a possibilidade de se imputar a responsabilidade penal em três cenários distintos: (i) ao sócio com poderes de gerência à época do fato gerador, mas não à época da ocorrência do ilícito; (ii) ao sócio com poderes de gerência à época da prática do ilícito, mas não época do fato gerador; (iii) ao sócio com poderes de gerência tanto à época do fato gerador e quanto à época do ilícito.

Em relação ao primeiro cenário, conquanto o sócio possa ter realizado a conduta tipificada textualmente no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, ele não cumpre um dos “requisitos essenciais” do crime de apropriação indébita tributária, tal como sustentado no voto vencedor do HC 399.109: “O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo artigo 2º, II, da Lei 8.137/1990”, que expressamente faz referência à expressão "deixar de recolher [...] na qualidade de sujeito passivo da obrigação". Exigindo-se, no mínimo a qualidade de sujeito passivo, não há como imputar a responsabilidade penal àquele que, não tendo poderes de gestão à época do ilícito, não pode configurar como sujeito passivo na qualidade de responsável tributário. Isso porque, em qualquer vertente que seja adotada por ocasião da resolução do Tema 981 pelo STJ, contata-se que em ambas se exige a condição de sócio-gerente por ocasião da dissolução irregular (i.e., o ato ilícito praticado que, no entendimento do STJ, dá azo à responsabilização tributária).

No tocante ao segundo cenário, a resposta vai depender do que for decidido pelo STJ. Caso prevaleça a vertente de que a aplicação do artigo 135 do CTN exige que o sócio tenha poderes de gerência tanto à época do fato gerador quanto da prática do ilícito, não caberia a responsabilidade penal pelos exatos motivos que expusemos referentes ao primeiro cenário.

De outro lado, caso prevaleça a tese de que é passível de responsabilização tributária “o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435 do STJ), ainda que não tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador do tributo não adimplido”, poder-se-ia cogitar na possibilidade de que este sócio, figurando no polo passivo da obrigação tributária, possa igualmente ser responsabilizado para fins penais.

Não é, entretanto, o que ocorre. Isso porque restaria descumprido outro requisito trazido no voto do ministro Rogério Schietti Cruz, de que “o delito de “apropriação indébita tributária” exige, para sua configuração, que a conduta seja dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo”. Inexiste dolo, sequer o genérico, se o sócio, à época do fato gerador, não tinha condições fáticas de deliberadamente deixar de recolher o tributo devido. O



tipo penal exige a vontade de apropriação do tributo devido, o que não ocorre se a apropriação se deu em razão de decisão de terceiro. Portanto, ser sujeito passivo da obrigação tributária é condição necessária, porém insuficiente para legitimar a responsabilidade penal.

Por fim, no que tange ao último cenário, desde que se assumam como verdadeiras as premissas adotadas pelos tribunais superiores por ocasião do julgamento do HC 399.109, pelo STJ, e do RHC 163.334, pelo STF, o sócio com poderes de gerência tanto à época do fato gerador e quanto à época da ocorrência do ilícito pode ser responsabilizado penalmente, pois realiza o tipo penal do artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, cumprindo-se, ainda, todos os requisitos listados pelo ministro Rogério Cruz.

Em suma, não obstante o tema da responsabilização penal carecer de maior aprofundamento pelos tribunais, parece-nos seguro afirmar que, caso seja possível criminalizar a “apropriação indébita tributária”, apenas os sócios com poderes de gerência e que possam configurar como sujeitos passivos da obrigação tributária (seja por atuar com excesso de poderes ou em razão de dissolução irregular) podem ser responsabilizados no âmbito do Direito Penal.

[1] Art. 225, § 3º As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.

[2] Art. 173, § 5º A lei, sem prejuízo da responsabilidade individual dos dirigentes da pessoa jurídica, estabelecerá a responsabilidade desta, sujeitando-a às punições compatíveis com sua natureza, nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular.

[3] Sobre o modelo sistemático finalista de delito, cf. PRADO, Luiz Regis. *Curso de direito penal brasileiro. Volume I – Parte geral*. 16ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, pp. 178-181. Em sentido contrário, sustentando que o delito se compõe da ação típica e da culpabilidade, cf. REALE JR., Miguel. *Instituições de direito penal – Parte geral*; 3ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, pp. 144-145.

[4] Cf. PRADO, Luiz Regis. *Curso de direito penal brasileiro. Volume I – Parte geral*. 16ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, pp. 276-277.

[5] REsp 1.101.728, relator ministro Teori Albino Zavascki, 1ª Seção, julgado em 11 de março de 2009, DJe 23 de março de 2009.

[6] Súmula 435 – Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. (Súmula 435, 1ª Seção, julgado em 14 de abril de 2010, DJe 13 de maio de 2010)

Date Created

17/01/2020